

RESOLUCIÓN DE 30 DE JULIO DE 1991, DEL PRESIDENTE DEL INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS POR LA QUE SE DICTAN NORMAS DE VALORACIÓN DEL INMOVILIZADO MATERIAL. (BOE 18 DE ENERO DE 1992)

Sumario:

- Norma Primera Formas especiales de adquisición del inmovilizado material.
- Norma Segunda Renovación de los bienes de inmovilizado material.
- Norma Tercera Ampliación y mejoras del inmovilizado material.
- Norma Cuarta Reparaciones y conservación del inmovilizado material.
- Norma Quinta Piezas de recambio del inmovilizado material.
- Norma Sexta Capitalización de gastos financieros en le inmovilizado material.
- Norma Séptima Correcciones de valor del inmovilizado material.

El Plan General de Contabilidad en su parte quinta desarrolla los principios contables contenidos en dicho texto, estableciendo las normas de valoración a que deben ajustarse los diferentes hechos y elementos objeto de las operaciones económicas. Asimismo, este desarrollo constituye la norma reglamentaria de los criterios de valoración contenidos en el Código de Comercio y en el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.

Además de estas normas obligatorias de valoración, la disposición final quinta del Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, prevé la posibilidad de que el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas mediante Resolución, pueda desarrollar, con objeto de complementar, las reglas de valoración contenidas en el Plan, siendo asimismo de obligado cumplimiento. En virtud de lo anterior, esta Resolución constituye la regulación de aspectos concretos de las normas de valoración en relación a determinadas operaciones que se realizan con el inmovilizado material.

En primer lugar, se establecen los criterios de valoración que han de regir en las diferentes formas de transmisión del inmovilizado material. Entre estas se regulan las entregas gratuitas de estos activos, así como las permutas de los mismos y las entregas de estos bienes como pago parcial en la adquisición de otro inmovilizado. En relación a estas normas, se han observado dentro de lo permitido por el Plan General de Contabilidad, las concepciones doctrinales elaboradas en nuestro país y aceptadas plenamente, así como los pronunciamientos de las distintas organizaciones internacionales.

También son objeto de regulación las transmisiones de activos del inmovilizado material realizadas como consecuencia de aportaciones no dinerarias en la constitución o ampliación del capital de las sociedades anónimas, estableciéndose el criterio contenido en el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, consistente en valorar dichos activos según el valor otorgado en escritura, sin perjuicio de que se deba

proceder a su corrección valorativa para el caso de que ese valor fuera mayor que el valor de mercado al finalizar el ejercicio en que tuvo lugar la operación. En relación a lo anterior, no es objeto de esta Resolución las reglas aplicables para la contabilización de dichas aportaciones no dinerarias por la sociedad que realiza la entrega del bien, posponiéndose su tratamiento para futuros desarrollos normativos de este Instituto.

Además de otras operaciones relacionadas con los inmovilizados materiales, se desarrollan finalmente los criterios aplicables en relación con la opción de capitalizar los gastos financieros como complemento del valor contable del inmovilizado material. A estos efectos, se establece en las normas de valoración contenidas en el Plan General de Contabilidad lo siguiente:

" Se permite la inclusión de los gastos financieros en el precio de adquisición o el coste de producción, siempre que tales gastos se hayan devengado antes de la puesta en condiciones de funcionamiento del activo, y hayan sido girados por el proveedor o correspondan a préstamos u otro tipo de financiación ajena, destinada a financiar la adquisición, fabricación o construcción. En este caso, su inscripción en el activo deberá señalarse en la memoria."

Para establecer cuales son las referidas fuentes de financiación, se ha empleado en esta Resolución una concepción amplia del término "deudas utilizadas", no restringiéndose únicamente a fuentes de financiación específicas sino que se amplía a la financiación ajena afectada a dichos procesos. Para concretar, en su caso, el montante de estos gastos financieros a capitalizar, se regula la forma de cálculo de un tipo de interés medio que servirá de parámetro determinante del coste de las deudas empleadas en dichos procesos.

A la vez que se establecen los criterios de valoración, se regulan los procedimientos contables para el registro de las operaciones reguladas en esta Resolución, sin perjuicio de que tal y como prevé el Plan General de Contabilidad los aspectos relativos a numeración y denominación de cuentas, así como los movimientos de las mismas, no tienen carácter vinculante.

Por último, con objeto de precisar el contenido de esta Resolución, no se regulan en la misma aquellos aspectos relativos a la capitalización de las diferencias de cambio en moneda extranjera así como tampoco lo relativo a la revalorización de activos, que sin perjuicio del carácter excepcional de esta última, serán objeto de tratamiento en futuras disposiciones de este Instituto.

Por todo lo anterior, como consecuencia de la necesidad de desarrollar las normas de valoración contenidas en el Plan General de Contabilidad, concretamente las que se refieren al inmovilizado material, y debido a las especiales características de determinadas operaciones que se realizan con este tipo de bienes, este Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de acuerdo con la disposición final quinta del Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, dicta la siguiente Resolución:

NORMA PRIMERA. FORMAS ESPECIALES DE ADQUISICIÓN DEL INMOVILIZADO MATERIAL

1. Donaciones de inmovilizado material.

1.1. La entrega de activos del inmovilizado material sin contraprestación, se valorarán de acuerdo a lo siguiente:

a) El inmovilizado material recibido se valorará por su valor venal tal y como se define en la norma valoración segunda, número cuatro del Plan General de Contabilidad.

b) La empresa que realiza la donación del inmovilizado, deberá darlo de baja por su valor neto contable.

1.2. La contabilización de las operaciones anteriores, se realizará de acuerdo con las siguientes reglas:

a) La empresa receptora del bien obtenido sin contraprestación, lo contabilizará por su valor venal utilizando como contrapartida una cuenta del subgrupo 13. "Ingresos a distribuir en varios ejercicios", cuyo movimiento, habrá de coincidir con lo establecido en el Plan General de Contabilidad para la referida cuenta, y se aplicarán las reglas previstas en la norma de valoración 200 de dicho texto, correspondiente a subvenciones de capital.

b) La empresa que dona el activo dará de baja el inmovilizado material, produciéndose por dicho importe un resultado que dará origen a un cargo en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, pudiéndose utilizar a estos efectos una cuenta del subgrupo 67 del Plan General de Contabilidad.(676. Donaciones del inmovilizado material)

2. Permutas de inmovilizado material.

2.1. En las operaciones de permuta de activos del inmovilizado material, se aplicarán los siguientes criterios de valoración:

a) El inmovilizado recibido se valorará de acuerdo al valor neto contable del bien cedido a cambio, con el límite del valor de mercado del inmovilizado recibido si éste fuera menor.

b) No obstante lo anterior, para el caso en que existan provisiones que afecten al inmovilizado cedido la diferencia entre su precio de adquisición y su amortización acumulada será el límite por el que se podrá valorar el inmovilizado recibido a cambio, en el caso de que el valor de mercado de este último fuera mayor que el valor neto contable del bien cedido a cambio.

c) Los gastos que ocasione el inmovilizado recibido hasta su puesta en funcionamiento, incrementarán el valor del mismo siempre que no supere el valor de mercado del referido bien.

d) El inmovilizado cedido se dará de baja por su valor neto contable.

2.2. Para la contabilización de las operaciones anteriores se estará a lo siguiente:

a) El inmovilizado recibido se contabilizará por el valor correspondiente fijado en esta NORMA. Cuando el valor de mercado de este bien fuera menor que el valor del inmovilizado cedido, se registrará un resultado negativo que se anotará en la cuenta 671."Pérdidas procedentes del inmovilizado material", del Plan General de Contabilidad.

b) Al dar de baja el inmovilizado cedido por el valor neto contable, se reconocerá en su caso, un exceso de la provisión existente, registrándose en la cuenta 792."Exceso de provisión del inmovilizado material" del Plan General de Contabilidad, por la diferencia entre el valor del bien recibido tal y como se determina en la presente NORMA, y el valor neto contable del inmovilizado cedido a cambio.

3. Adquisiciones de inmovilizado material entregando como pago parcial otro inmovilizado material.

3.1. Para la valoración en este tipo de operaciones se aplicará lo previsto en esta Resolución para las permutas y adquisiciones en general.

En particular se tendrán en cuenta los siguientes criterios:

La empresa que recibe el inmovilizado a cambio de otro mas un diferencial monetario, valorará en general el bien recibido por el valor neto contable del bien que trasmite más el importe monetario pagado, con el límite máximo del valor de mercado del activo recibido.

3.2. La contabilización de la operación anterior se ajustará a lo previsto para las adquisiciones en general en el Plan General de Contabilidad y en lo regulado en los apartados 1 y 2 de esta NORMA PRIMERA.

4. Inmovilizado material recibido como consecuencia de aportaciones no dinerarias en la constitución y ampliación de capital de sociedades anónimas.

En el caso de aportaciones no dinerarias en la constitución o ampliación del capital de sociedades anónimas, la valoración de inmovilizado recibido se realizará de acuerdo a lo previsto en el artículo 38 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre. Es decir, el valor otorgado en la escritura de constitución de la sociedad, o en su caso de ampliación de capital.

NORMA SEGUNDA. RENOVACIÓN DE LOS BIENES DE INMOVILIZADO MATERIAL

La "renovación del inmovilizado" es el conjunto de operaciones mediante las que se recuperan las características iniciales del bien objeto de renovación; su valoración se realizará de acuerdo a lo siguiente:

- a) Se capitalizará, integrándose como mayor valor del inmovilizado material, el importe de las renovaciones efectuadas de acuerdo con el precio de adquisición o en su caso coste de producción de la operación.
- b) Simultáneamente a la operación anterior se dará de baja, en su caso, el elemento sustituido y las correcciones de valor que le correspondan, registrándose en su caso, el correspondiente resultado producido en esta operación por la diferencia entre el valor neto contable resultante y el producto recuperado.
- c) En caso de entrega de un elemento sustituido dentro del proceso de renovación, a cambio de un nuevo elemento, se aplicará lo relativo a las adquisiciones de inmovilizado entregando como pago parcial otro inmovilizado tal y como se desarrolla en la NORMA PRIMERA apartado 3 de esta Resolución.
- d) Si la renovación afecta a una parte de un inmovilizado en el que la amortización no se realiza separadamente, o no pueden identificarse claramente las correcciones de valor efectuadas a cada elemento, el tratamiento contable que se debe dar a la renovación será el establecido en la NORMA CUARTA de esta Resolución, para las reparaciones del inmovilizado material.

NORMA TERCERA. AMPLIACIÓN Y MEJORAS DEL INMOVILIZADO MATERIAL

1. La "ampliación" consiste en un proceso mediante el que se incorporan nuevos elementos a un inmovilizado, obteniéndose como consecuencia una mayor capacidad productiva.

2. Se entiende por "mejora" el conjunto de actividades mediante las que se produce una alteración en un elemento del inmovilizado aumentando su anterior eficiencia productiva.

3. Los criterios de valoración aplicables en los procesos descritos en los párrafos anteriores de esta NORMA, serán los siguientes:

a) Para que puedan imputarse como mayor valor del inmovilizado los costes de una ampliación ó mejora, deberán producir:

- Aumento de su capacidad de producción,
- Mejora sustancial en su productividad ó,
- Alargamiento de la vida útil estimada del activo.

b) El incremento de valor del activo se establecerá de acuerdo con el precio de adquisición o coste de producción de la ampliación ó mejora.

c) Si en estas operaciones se produjeran sustituciones de elementos, se aplicará lo dispuesto en la NORMA SEGUNDA de esta Resolución.

d) Si en el proceso de ampliación o mejora, hubiera que incurrir en costes de destrucción o eliminación de los elementos sustituidos, dicho coste se considerará como mayor valor, minorado en su caso, por el importe recuperado de la venta de los mismos.

e) En todo caso, el importe a capitalizar tendrá como límite máximo el valor de mercado de los respectivos elementos del inmovilizado material.

NORMA CUARTA. REPARACIONES Y CONSERVACIÓN DEL INMOVILIZADO MATERIAL.

1. Se entiende por "reparación" el proceso por el que se vuelve a poner en condiciones de funcionamiento un activo inmovilizado.

2. La "conservación" tiene por objeto mantener el activo en buenas condiciones de funcionamiento, manteniendo su capacidad productiva.

3. La valoración de las reparaciones y conservación, se ajustará a los siguientes criterios:

a) Los gastos derivados de estos procesos se imputarán a la cuenta de resultados del ejercicio en que se producen.

b) No obstante lo anterior, para aquellos activos inmovilizados que como consecuencia de su utilización durante varios ejercicios, son objeto de reparación extraordinaria al finalizar el ciclo de utilización, y siendo este período superior a un año, se deberá de acuerdo con el principio de correlación de ingresos y gastos, dotar una provisión por la parte proporcional que corresponde a cada ejercicio del importe estimado de la reparación a efectuar. Para ello, en cada ejercicio se imputará el gasto a la cuenta de resultados, en función del importe que resulte de la estimación efectuada para el ejercicio de los costes de dicha reparación.

c) A estos efectos, se constituirá un fondo del subgrupo 14, "Provisión para grandes reparaciones", del Plan General de Contabilidad para hacer frente a la reparación en el ejercicio que se deba efectuar.

d) Si en la reparación se produjera alguna sustitución, se estará a lo dispuesto en la NORMA SEGUNDA de la presente Resolución.

NORMA QUINTA. PIEZAS DE RECAMBIO DEL INMOVILIZADO MATERIAL.

Piezas de recambio son las destinadas a ser montadas en instalaciones, equipos ó máquinas, en sustitución de otras semejantes, y para su valoración se estará a las normas generales del inmovilizado material, y su contabilización se realizará de acuerdo a las siguientes reglas:

a) Aquellas piezas cuyo ciclo de almacenamiento sea inferior al año se contabilizarán, de acuerdo a lo previsto en el Plan General de Contabilidad en el grupo 3, como "Existencias".

b) Si el período de almacenamiento de las mismas supera el año, se estará a lo siguiente:

- En el caso de que la pieza corresponda de manera exclusiva a activos contabilizados en las cuentas 222. "Instalaciones técnicas" y 225 "Otras instalaciones", del Plan General de Contabilidad, se registrarán conjuntamente con la instalación a la que está afectada y se someterán al mismo proceso de amortización.

- Cuando las piezas de recambio correspondan a otro tipo de activos, se contabilizarán en la cuenta 229. "Otro Inmovilizado material", procediéndose a amortizar, en la medida que se pueda identificar, de acuerdo al mismo proceso al que está sometida la pieza a sustituir.

NORMA SEXTA. CAPITALIZACIÓN DE GASTOS FINANCIEROS EN EL INMOVILIZADO MATERIAL.

La posible capitalización de los gastos financieros como mayor valor de los activos de inmovilizado material, se realizará conforme a los criterios siguientes:

1. Gastos financieros, son los intereses y comisiones devengados como consecuencia de la utilización de fuentes ajenas de financiación destinadas a la adquisición o construcción del inmovilizado material.

2. Se entenderá por fuentes de financiación ajenas destinadas a la adquisición o construcción del inmovilizado, las deudas generadas por los proveedores del inmovilizado y aquellas otras que se hayan obtenido específicamente para la financiación de la adquisición del inmovilizado o al proceso de construcción del mismo.

3. Sólo se podrán capitalizar los gastos financieros devengados antes de que el inmovilizado esté en condiciones de entrar en funcionamiento.

Se entiende que el inmovilizado está en condiciones de funcionamiento cuando el bien es capaz de producir rendimientos con regularidad, una vez superado el período de prueba, es decir cuando esta disponible para su utilización. Si se trata de un activo compuesto por partes susceptibles de ser utilizadas por separado, deberá interrumpirse la capitalización de los gastos financieros en momentos distintos para cada parte del activo.

4. La capitalización de los gastos financieros tendrá como límite máximo el valor de mercado del inmovilizado material en el que se integran como mayor valor.

5. No obstante lo previsto en el número 2 de esta NORMA, si existieran fuentes de financiación ajena no obtenidas específicamente para la adquisición o construcción del inmovilizado, se podrán capitalizar los gastos financieros devengados por estas deudas en función del tipo medio efectivo de interés, que se determinará de la siguiente forma:

a) Una vez determinadas las fuentes de financiación ajena excluidas las deudas comerciales, se procederá al cálculo del total gastos financieros devengados por las mismas. El tipo de interés medio, se obtendrá de relacionar los dos componentes anteriores, y reflejará el coste de utilización de la financiación ajena.

b) La magnitud obtenida en el apartado anterior será aplicada a la parte de inversión del inmovilizado una vez descontada la parte financiada con fondos ajenos específicos y con fondos propios, con el límite para esa diferencia del importe de los fondos ajenos no obtenidos específicamente para estas operaciones excluidas las deudas comerciales.

NORMA SÉPTIMA. CORRECCIONES DE VALOR DEL INMOVILIZADO MATERIAL.

1. Amortización

La amortización se identifica con la depreciación que normalmente sufren los bienes de inmovilizado por el funcionamiento, uso y disfrute de los mismos, debiéndose valorar, en su caso, la obsolescencia que pueda afectarlos. La dotación anual que se realiza, expresa la distribución del precio de adquisición o coste de producción, durante la vida útil estimada del inmovilizado.

Para el cálculo de la cuantía anual de la amortización se debe proceder a determinar los siguientes conceptos:

a) Valor amortizable.

Será el valor por el que estén contabilizados los activos inmovilizados depreciables, de acuerdo a las normas de valoración del Plan General de Contabilidad y las contenidas en esta Resolución.

b) Valor residual.

El valor residual es aquel que se espera recuperar, por la venta del inmovilizado una vez esté fuera de servicio, descontado en todo caso de los costes necesarios para realizar su venta.

Si dicho valor no es significativo en términos cuantitativos, de acuerdo al principio de importancia relativa no debe considerarse a efectos de determinar la base de cálculo sobre la que se efectúa la amortización.

En caso de que el valor residual fuera negativo, se deberá proceder a dotar una provisión del subgrupo 14. "Provisión para riesgos y gastos" del Plan General de Contabilidad, con objeto de constituir un fondo que compense dicho valor en el momento en que el inmovilizado esté fuera de servicio.

c) Vida útil.

Se entiende por vida útil, el período durante el cual se espera razonablemente que el bien inmovilizado va a producir rendimientos normalmente.

Se trata de un período estimado y se debe prever en función de un criterio racional, teniendo en cuenta aquellos factores que pueden incidir a lo largo de la vida productiva del inmovilizado. Entre estos, se destacan:

- Uso y desgaste físico esperado.
- Obsolescencia.
- Límites legales u otros que afecten a la utilización del activo.

Si se produjeran alteraciones no previstas en el momento en que se realizó la estimación de la vida útil de un activo, se procederá a modificar dicho período en función de las nuevas circunstancias aparecidas, ajustando las cuotas de amortización del ejercicio y de los siguientes.

En su caso, se imputará al resultado del ejercicio, como resultado extraordinario, el efecto significativo del cambio producido por error en la estimación de la amortización de los ejercicios anteriores. En ningún caso se realizará este ajuste cuando la modificación proceda de una alteración de las condiciones iniciales.

d) Métodos de amortización.

Podrán utilizarse aquellos métodos de amortización que de acuerdo a un criterio técnico-económico distribuyan los costes de la amortización a lo largo de su vida útil, con independencia de consideraciones fiscales o de las condiciones de rentabilidad en que se desenvuelve la empresa.

e) Momento de inicio del proceso de amortización.

El inicio de la amortización comenzará a partir del momento en que el activo está en condiciones de funcionamiento, entendiéndose por ello, desde que el inmovilizado puede producir ingresos con regularidad, una vez concluidos los períodos de prueba, es decir cuando está disponible para su utilización. En caso de inmovilizados compuestos por partes susceptibles de ser utilizadas independientemente, comenzarán a amortizarse en momentos distintos cada una.

2. Pérdidas de carácter reversible en el inmovilizado.

Cuando el valor de mercado de un inmovilizado, sea inferior al valor neto contable y esta diferencia no se considere definitiva, se procederá a dotar una provisión, siempre que su valor neto contable no pueda recuperarse mediante la generación de ingresos suficientes para cubrir todos los costes y gastos, incluida la amortización, que se producen como consecuencia de su utilización.

Si las causas que motivan la dotación desaparecen, se deberá anular el importe provisionado.

3. Pérdidas de carácter irreversible en el inmovilizado.

Si se produce una disminución de valor, de carácter irreversible en un inmovilizado, se procederá a corregir la valoración de ese bien, contabilizando la correspondiente pérdida mediante cuentas del subgrupo 67 del Plan General de Contabilidad, provocando una corrección del valor amortizable del respectivo bien.